

INFORME N.º 022-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de titulares de Contratos de Licencia para explorar y explotar hidrocarburos que han incurrido en gastos preoperativos de carácter administrativo general e intereses, que se han devengado durante la etapa de prueba extendida, previa al inicio de la extracción comercial, que no están comprendidos dentro de los alcances de lo dispuesto en el artículo 53º de la Ley Orgánica de Hidrocarburos⁽¹⁾, y que han generado ingresos durante dicha etapa por la comercialización del petróleo obtenido.

Al respecto, se consulta si en virtud de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta los titulares de tales contratos, al haber generado ingresos durante la etapa de prueba extendida por la comercialización del petróleo obtenido pueden iniciar la amortización de los referidos gastos administrativos generales no vinculados directamente con la exploración petrolera, tales como el pago de alquiler de oficinas, fotocopias, planilla de personal de las gerencias administrativas y similares, así como de los intereses pagados por financiamientos obtenidos durante la etapa de exploración.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento”).
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 042-2005-EM, publicado el 14.10.2005, y normas modificatorias (en adelante, LOH).

¹ Dicho artículo establece que los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del Contratista y respecto de cada Contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes:

- a) En base a la unidad de producción; o,
- b) Mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales.

Agrega que, iniciada la extracción comercial se deducirá como gasto del ejercicio, todas las partidas correspondientes a egresos que no tengan valor de recuperación.

- Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N.º 032-2002-EM, publicado el 23.10.2002, y normas modificatorias (en adelante, Glosario del Subsector Hidrocarburos).
- Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N.º 032-2004-EM, publicado el 21.8.2004, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El inciso g) del artículo 37º de la LIR dispone que los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Asimismo, de acuerdo con el primer párrafo del inciso d) del artículo 21º del Reglamento, la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37º de la Ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Añade el tercer párrafo del citado artículo, que los intereses devengados durante el período preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

Como se aprecia de las normas citadas, la normativa del Impuesto a la Renta prevé una regulación general para los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales y los originados por la expansión de las actividades de la empresa, así como para los intereses devengados durante el aludido período preoperativo; estableciendo que estos, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inició la producción o explotación.

Así pues, tratándose de gastos preoperativos e intereses devengados durante el período preoperativo, lo determinante para efecto de que proceda la aplicación de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37º de la LIR es que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos.

2. En ese sentido, debe determinarse si el hecho que los titulares de Contratos de Licencia para explorar y explotar hidrocarburos generen ingresos por la comercialización del petróleo que extraigan durante la etapa de prueba extendida, previa al inicio de la extracción comercial, hace que deba entenderse que ya se inició la producción o explotación de las actividades empresariales por las que se incurre en los gastos preoperativos, incluyendo intereses devengados durante la etapa preoperativa.

Sobre el particular, en principio, cabe indicar que, según el inciso a) del artículo 10° de la LOH, Contrato de Licencia es el celebrado por PERUPETRO S.A. con el Contratista y por el cual éste obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar Hidrocarburos en el área de Contrato; en mérito del cual PERUPETRO S.A. transfiere el derecho de propiedad de los Hidrocarburos extraídos al Contratista, quien debe pagar una regalía al Estado⁽²⁾.

Por su parte, el Glosario del Subsector Hidrocarburos define la *explotación* como *desarrollo*⁽³⁾ y *producción*⁽⁴⁾; y a esta última, como la actividad cuya finalidad es el flujo y manipuleo de Hidrocarburos; que incluye la operación de Pozos, equipos, tuberías, tratamiento y medición de Hidrocarburos y todo tipo de operaciones de recuperación primaria y mejorada, hasta el Punto de Fiscalización⁽⁵⁾.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1.21 de la Cláusula Primera: Definiciones del Modelo de Contrato de Licencia para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, la fecha de inicio de la extracción comercial es la fecha de la primera medición de Hidrocarburos en un punto de fiscalización de la producción; que da lugar al pago de la regalía; siendo que para efectos de esta definición no se consideran los volúmenes producidos en pruebas de formación y producción, u otros fines que específicamente acuerden las partes.

Por su parte, conforme al acápite 166.4 del artículo 166° del Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, si la prueba

² En el mismo sentido, según el Glosario del Subsector Hidrocarburos, Contrato de Licencia es el contrato celebrado por PERUPETRO S.A. y el Contratista, por el cual, este último obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar Hidrocarburos en el área del Contrato, y en mérito del cual PERUPETRO S.A. transfiere al Contratista el derecho de propiedad de los Hidrocarburos extraídos, a cambio de una regalía a favor del Estado.

³ En la Explotación de Hidrocarburos, *desarrollo* es la ejecución de cualesquiera o de todas las actividades necesarias para la Producción de Hidrocarburos tales como: Perforación, Profundización, Reacondicionamiento y Completación de Pozos, así como el diseño, construcción e instalación de equipos, tuberías, Tanques de Almacenamiento, incluyendo la utilización de sistemas de recuperación primaria y mejorada.

⁴ Conforme al numeral 1.47 de la Cláusula Primera: Definiciones del Modelo de Contrato de Licencia para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos (aprobado por el Directorio de PERUPETRO S.A. y disponible en: <http://www.perupetro.com.pe>), producción es todo tipo de actividades en el Área de Contrato o fuera de ella en lo que resulte necesario, cuya finalidad sea la extracción y manipuleo de Hidrocarburos del Área de Contrato, y que incluye la operación y reacondicionamiento de pozos, instalación y operación de equipos, tuberías, Sistema de Transporte y Almacenamiento, Ducto Principal, tratamiento y medición de Hidrocarburos y todo tipo de métodos de recuperación primaria y mejorada.

⁵ El artículo 2° del Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos define al Punto de Fiscalización como el lugar o lugares acordado por las Partes para efectuar la medición de los Hidrocarburos provenientes del Área de Contrato, donde y para cuyo efecto el Contratista construirá, operará y dispondrá de equipos e instalaciones apropiados para la Fiscalización de la Producción. En el caso de yacimientos de gas con contenido de líquidos, la fiscalización puede hacerse por separado de las diferentes fases y calidades de hidrocarburos después de una Planta de Procesamiento. Si en la Planta de Procesamiento concurren hidrocarburos provenientes de diferentes lotes, se calculará por métodos adecuados el volumen correspondiente a cada lote.

de producción del pozo⁽⁶⁾ requiere un tiempo mayor a seis (06) meses será considerada como una Prueba de Formación⁽⁷⁾ o Prueba Extendida de Pozo, la cual requerirá de la aprobación de la Dirección General de Hidrocarburos (DGH), debiendo los Contratistas presentar su solicitud adjuntando los requisitos que dicho acápite se señala.

Como fluye de las normas citadas, es con la extracción comercial de Hidrocarburos que se entiende conseguido el objetivo principal del contrato de licencia de exploración y explotación de Hidrocarburos; siendo que el inicio de dicha extracción comercial es en la fecha de la primera medición de Hidrocarburos en un punto de fiscalización de la producción.

Así pues, el hecho que los titulares de Contratos de Licencia para explorar y explotar hidrocarburos generen ingresos por la comercialización del petróleo que extraigan durante la etapa de prueba extendida no supone el inicio de la producción o explotación de las actividades empresariales por las que se incurre en los gastos preoperativos, incluyendo intereses devengados durante la etapa preoperativa, por cuanto durante dicha etapa las actividades empresariales en cuestión aún están en desarrollo, dándose su inicio únicamente cuando comienzan las actividades mercantiles en forma comercial o constante, vale decir, una vez que aquellas actividades de la empresa se hayan convertido en rutina y estén en marcha.

Por lo tanto, toda vez que en el caso de titulares de Contratos de Licencia para explorar y explotar hidrocarburos, el inicio de la producción o explotación referidas al objetivo principal de tales contratos es con el inicio de la extracción comercial de Hidrocarburos⁽⁸⁾, el hecho que se generen ingresos por la comercialización del petróleo que se extraiga durante la etapa de prueba extendida no determina el inicio de la producción o explotación a que alude el inciso g) del artículo 37° de la LIR.

En consecuencia, los titulares de los contratos en cuestión que hayan generado ingresos durante la etapa de prueba extendida por la comercialización del petróleo obtenido en dicha etapa, no pueden iniciar la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la LIR de los gastos administrativos generales no vinculados directamente con la exploración petrolera, tales como el pago de alquiler de oficinas, fotocopias, planilla de personal de las gerencias administrativas y similares, ni de los

⁶ Conforme al inciso f) del artículo 83° de dicho reglamento, las *pruebas de producción* forman parte de las actividades de *Exploración* que pueden llevar a cabo los Contratistas.

⁷ Según el Glosario del Subsector Hidrocarburos y el artículo 2° del Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, la Prueba de Formación es la técnica de evaluación que sirve para determinar las características y la capacidad productiva de la formación y sus fluidos.

⁸ Cabe indicar que en la RTF N.° 2989-4-2010 se señala que *por un lado la LOH prevé una regulación tributaria especial para el caso de los "gastos diferidos", siempre que estos califiquen como "gastos de exploración, desarrollo y/o inversiones", respecto de un lote de hidrocarburos, en tanto que la LIR tiene una regulación general para el caso de gastos de organización, preoperativos iniciales y preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa, siendo que ambas normas condicionan la deducción de tales gastos al inicio de la extracción comercial, producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en dichos gastos.*

intereses pagados por financiamientos obtenidos durante la etapa de exploración, que se hayan devengado durante la etapa de prueba extendida; sino hasta que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos.

CONCLUSIÓN:

Los titulares de los Contratos de Licencia para explorar y explotar hidrocarburos que hayan generado ingresos durante la etapa de prueba extendida por la comercialización del petróleo obtenido en dicha etapa, no pueden iniciar la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la LIR de los gastos administrativos generales no vinculados directamente con la exploración petrolera, tales como el pago de alquiler de oficinas, fotocopias, planilla de personal de las gerencias administrativas y similares, ni de los intereses pagados por financiamientos obtenidos durante la etapa de exploración, que se hayan devengado durante la etapa de prueba extendida; sino hasta que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos.

Lima, 02 de julio de 2014

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

rmh
A0493-D14
IMPUESTO A LA RENTA – Gastos preoperativos.
LEY ORGÁNICA DE HIDROCARBUROS - Gastos de exploración y desarrollo e inversiones.